

Ирена Радић,*
Виши асистент,
Правни факултет, Универзитет у Бањој Луци

ПРЕГЛЕДНИ НАУЧНИ РАД
10.5937/zrpfno-29165

UDK: 336.228.32 (061.1)
Раđ примљен: 08.06.2021.
Раđ прихваћен: 14.10.2021.

СУЗБИЈАЊЕ ЗАКОНИТОГ НЕЛЕГИТИМНОГ ИЗБЈЕГАВАЊА ПОРЕЗА ОПШТИМ АНТИАБУЗИВНИМ ПРАВИЛОМ У ПОРЕСКОМ ПРАВУ ЕУ

Апстракт: Један од највећих изазова са којим су суочене модерне државе јесте изнајлажење начина за спречавање нелегиитимног (недопуштеног) законитог избјегаванја плаћања пореза, а нарочито различитих облика агресивног пореског планирања везаних за тзв. пореске оазе. Како би одговориле овом изазову, све већи број држава у своје законодавство уграђује опште антибузивно правило (енгл. *general anti-avoidance rule*, даље: GAAR) које омогућава пореским органима да ускрате пореске погодности остварене абузивним аранжманима који су у складу са словом закона али изигравају његову сврху.

На нивоу Европске уније, опште антибузивно правило је предвиђено Директивом 2016/1164 о утврђивању правила против пракси избјегаванја пореза којима се директно утиче на функционисање унутрашњег тржишта. С обзиром на велики значај овог института у борби против законитог, нелегиитимног избјегаванја пореза, као и на чињеницу да он не постоји у домаћем праву, предмет рада ће бити управо анализа GAAR-а према одредбама Директиве.

Како је борба против агресивног пореског планирања немогућа без јаче сарадње пореских администрација и веће транспарентности пореских информација, направимо кратку анализу прописа у овој области на нивоу ЕУ, и указати на перспективе хармонизације у области пореза на добит.

Кључне ријечи: пореска евазија, избјегаванје пореза, агресивно пореско планирање, опште антибузивно правило – GAAR, специфична антибузивна правила, аутоматска размјена пореских информација, BEFIT, GloBe.

* irena.radic@pf.unibl.org

1. Уводна разматрања – Легитимно и нелегитимно избјегавање плаћања пореза (Зашто нам је потребан GAAR?)

Избјегавање плаћања пореза је појава стара колико и сами порези и јавља се у свим државама свијета, независно од степена развијености. Али како је избјегавање плаћања пореза стална тежња пореских обвезника, тако је и спречавање ове појаве једно од најважнијих питања пореске политике већине држава. Иако је у јавности већ дуго присутан утисак да изузетно богати појединци и велике мултинационалне компаније не плаћају свој „правични дио“ пореза (*fair share*), те да „обични“ грађани плаћају њихов рачун, овај проблем је постао нарочито изражен након свјетске економске кризе 2008. године, када су јавне финансије великог броја држава дошле у кризу. Осим тога, глобализација и дигитализација економије су довеле до тога да су шеме којима се избјегава плаћање пореза све софистицираније и сложеније, а порески обвезници увијек за корак испред законодавца. Како би одговорили на нове облике избјегавања плаћања пореза којима се изиграва сврха и циљ пореских прописа, законодавци усвајају нова правила којима настоје да затворе постојеће правне празнине и „рупе“ у прописима, због чега порески прописи постају све компликованији. „Бујање“ пореских прописа, такође, има негативне ефекте – оно неизбјежно подиже трошкове усклађивања и административне трошкове, и нарушава правну сигурност пореских обвезника.

Кључни проблем који се јавља приликом конципирања инструмената за спречавање избјегавања плаћања пореза је што не постоји јединствен концепт избјегавања плаћања пореза (пореске евазије)¹, односно што не постоји јасна линија разграничења између онога што је законито и прихватљиво и онога што је законито, али није прихватљиво. У том смислу, на једном крају је понашање којим порески обвезници настоје да смање своју пореску обавезу легитимним методама (што се још назива и пореском митигацијом, од лат. *mitigatio* – ублажавање, смањивање, енгл. *tax mitigation*), односно да остваре уштеде које је законодавац имао на уму и које порески прописи јасно допуштају или подстичу. Лорд Нолан дефинише закониту легитимну пореску евазију као „случај где порески обвезник користи фискално примамљив избор који му пружа пореско законодавство и стварно сноси економске посљедице које је парламент сматрао да је потребно да снесе они који користе пружену могућност (Костић, 2016:

1 У енглеској терминологији се под „*tax evasion*“ сматра незаконито избјегавање пореза, док се под „*tax avoidance*“ сматра законито избјегавање пореза које може бити прихватљиво (*acceptable tax avoidance*) и неприхватљиво (*unacceptable tax avoidance*), док наш појам „пореска евазија“ обухвата и законито и незаконито избјегавање плаћања пореза.

118). Како је овакво дјеловање у складу и са словом закона и са оним што је законодавац имао на уму приликом доношења закона, оно није предмет антиабузивног дјеловања. Ипак, могућности за *легитимно* законито избјегавање плаћања пореза нису неограничене, па ће у једном моменту држава сматрати да је порески обвезник отишао предалеко у настојању да смањи своју пореску обавезу и управо тада он више није на терену легитимног умањења пореске обавезе, већ прелази у неприхватљиво избјегавање пореза (Kessler, 2004: 375–376).

О *нелегитимној законитој* пореској евазији, односно нелегитимном минимизовању пореске обавезе говоримо када се порески обвезник понаша у складу са словом закона, али изиграва циљеве ради којих је закон донесен. Наиме, очигледно је да законодавац не може да предвиди све ситуације које се могу јавити у свијету који се непрестано мијења, тако да настају правне празнине и рупе у прописима (Поповић, 2017: 54). Порески обвезник управо користи те рупе или празнине у закону с главним циљем да се смјести ван домаћаја пореза или под удар норме која му намеће мањи порески терет (*ibid*, 55). Нелегитимно минимизовање пореске обавезе “гура границе” онога што је у закону допуштено и отуда се на овом терену покреће антиабузивно дјеловање (*ibid*).

На другом крају је *незаконита* пореска евазија која обухвата поступке пореског обвезника усмјерене на избјегавање плаћања пореза којима се крши порески закон. Овдје заправо говоримо о пореским кривичним дјелима (нпр. пореска утаја, неосновано исказивање износа за повраћај пореза и порески кредит и сл.).

Видимо да се нелегитимно минимизовање пореске обавезе налази негдје у „сивој зони“ између допуштеног и забрањеног, јер порески обвезник остварује уштеде на начин да поштује слово али не и дух закона, односно на начин којим се порески прописи користе да би се постигла сврха коју законодавац није имао на уму.

Државе се на различит начин супротстављају законитој нелегитимној пореској евазији. На једној страни имамо државе које примјењују судски обликоване доктрине засноване на тумачењима пореске регулативе и то: тумачење према економској суштини (енгл. *substance over form doctrine*), ослањање на тзв. економску интерпретацију, грађанскоправни концепт ништавости симулованих правних послова, општи стандард забране злоупотребе права – *fraus legis*; а на другој државе које се ослањају на општа законодавна (антиабузивна) правила која омогућавају пореским властима опорезивање пословне активности не према законском облику него према економској суштини (Анђелковић, 2014: 84).

Иако општа антибузивна правила (енгл. *general anti-avoidance rule*, даље у тексту *GAAR*) још увијек нису универзално прихваћена, она постоје у већини пореских система и све већи број држава се ослања на *GAAR* како би заштитиле интегритет пореске основице (у Уједињеном Краљевству, Канади, Аустралији, Новом Зеланду, Кини, Индији, државама чланицама Европске уније итд.). Ипак, чини се да не постоји општеприхваћено схватање о томе шта је *GAAR*, као што не постоји сагласност око појма избегавања плаћања пореза. Упркос разликама, сва општа антибузивна правила имају више-мање исти ефекат (бар теоретски). Она омогућавају пореским властима да одбаце бузивне шеме које умањују пореску обавезу пореског обвезника испод нивоа који је законодавац имао на уму приликом усвајања одређеног прописа, тако што се за пореске сврхе таква шема (трансакција, аранжман и сл.) не узима у обзир. Поред тога, модерна општа антибузивна правила омогућавају надлежном пореском органу да “реконструишу” трансакцију (како би она одражавала економску реалност) и према тако реконструисаној трансакцији да опорезују пореског обвезника (Prebble, Prebble, 2010: 25).

У пореском праву ЕУ, опште антибузивно правило је предвиђено Директивом 2016/1164 о утврђивању правила против пракси избегавања пореза којима се директно утиче на функционисање унутрашњег тржишта² (енгл. *The Anti Tax-Avoidance Directive*, даље у тексту – *ATAD*). У наставку рада ћемо анализирати однос општих у односу на специфична антибузивна правила и указати на основне разлике, а потом ћемо анализирати елементе *GAAR*-а предвиђене Директивом и посљедице његове примјене. У трећем дијелу ћемо указати на изазове у примјени *GAAR*-а, нарочито на проблем правне сигурности пореских обвезника. На крају ћемо се осврнути на питање међународне пореске сарадње у погледу аутоматске размјене пореских информација, с обзиром на то да борба против избегавања плаћања пореза и агресивног пореског планирања није могућа уколико пореске администрације не располажу неопходним информацијама. Како је *ATAD* усвојена као дио Пакета за спречавање избегавања пореза, заједно са Директивом о измјенама и допунама Директиве о административној сарадњи,³ то ћемо у раду хронолошки представити измјене и допуне ове Директиве које су у посљедњих неколико година извршене управо с

2 Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market *Official Journal of the European Union*, L 193, 19. 7. 2016.

3 Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ L 64/1, 11. 3. 2011.

циљем увођења, а потом проширења обима обавезне аутоматске размјене пореских информација између држава чланица ЕУ.

2. Општа и посебна антибузивна правила

Антибузивна правила можемо подијелити на специфична и општа. Специфична антибузивна правила су уско конципирана, с намјером заустављања одређеног вида понашања пореских обвезника (Čičin Šain, 2016: 12), а њихова примјена се своди на „просто механичко ускраћивање појединих погодности под одређеним околностима (Поповић, 2017: 60). Порески закони су пуни оваквих правила, а српско пореско право познаје лимитирање расхода на репрезентацију, прописивање цијене ван дохвата руке у трансакцијама између повезаних лица, правила о утањеној капитализацији и др. Међутим, показало се да ова правила подстичу тзв. “креативно усклађивање”, путем којег порески обвезници заправо избјегавају плаћање пореза користећи њихове недостатке и празнине које остављају. Када законодавац реагује и попуни празнину, игра почиње испочетка. Дакле, специфична антибузивна правила имају ту слабост да не могу да се супротставе свим оним креативним формама избјегавања пореза које законодавац не може унапријед предвидјети (Prebble, Prebble, 2010: 25). Осим тога, супротстављање различитим случајевима законите, нелегитимне пореске евазије специфичним антибузивним правилима доводи до тога да порески прописи постају све сложенији и све мање разумљиви пореским обвезницима. Стога се општим антибузивним правилима настоје отклонити посљедице пореских пракси злоупотребе које се не могу ефикасно сузбити специфичним антибузивним правилима. Отуда се *GAAR* често описује као средство које чува и слово и дух закона, али он треба да буде крајње средство за којим посежемо онда када су друге одредбе пореских закона неуспјешне у остваривању њиховог антибузивног дејства (Wright, 2015: 15).

Према одредбама АТАД, сврха *GAAR*-а је да попуни празнине које остављају специфична антибузивна правила, али он не утиче на њихову примјену.⁴ Због различите улоге општих и посебних антибузивних правила, могућа је њихова симултана примјена. Примјера ради, у случају зајма између повезаних сестринских компанија, у ситуацији када се правила о утањеној капитализацији примјењују само на зајмове које матична компанија даје својим зависним компанијама, порески органи би прво могли да примјене *GAAR* како би редефинисали аранжман, тако да се сматра да је матична компанија дала зајам директно зависној компанији, умјесто

4 *ATAD*, rec. 11.

што је зајам дала преко друге зависне компаније, а потом да примјене правила о утањеној капитализацији како би ограничили износ камате која се признаје као расход у пореском билансу (Krever, 2016: 14).

3. Елементи GAAR-а према ATAD

Поменута Директива предвиђа да за потребе израчунавања пореза на добит, „државе чланице неће узимати у обзир аранжмане или низ аранжмана који нису аутентични с обзиром на све релевантне чињенице и околности, а којима је главна сврха или једна од главних сврха стицање пореске предности којом се поништавају циљ или сврха примјењивог пореског права“.⁵

Да бисмо разумјели значење и начин примјене наведене одредбе ATAD, потребно је одређене појмове и елементе GAAR-а тумачити не само на основу текста Директиве већ и других извора ЕУ права, прије свега Препоруке о агресивном пореском планирању (*Recommendation on Aggressive Tax Planning*, даље и тексту: ATPR)⁶, те на основу праксе Европског суда правде.

Први предуслов за примјену GAAR-а је постојање “аранжмана” или “серије аранжмана”. ATAD не садржи дефиницију аранжмана, али ATPR под тим појмом подразумева “било коју трансакцију, шему, акцију или операцију”.⁷ Дакле, појму аранжман треба дати широко значење које ће обухватити све облике дјеловања пореских обвезника, како би се спријечило да порески обвезници избјегну примјену GAAR-а употребом одређеног облика дјеловања (Atkinson, 2012: 19). Такође, ирелевантна је форма аранжмана (писани, усмени или прећутни споразум), као и да ли је правно обавезујући или не (Waerzeggers, Cory, 2016: 16).

Други предуслов за примјену GAAR-а је да се аранжманом или серијом аранжмана остварује одређена пореска погодност. Пореске погодности обухватају пореску олакшицу или увећану пореску олакшицу, повраћај или увећани повраћај пореза, избјегавање или умањење пореске обавезе, избјегавање могућег утврђивања пореза, одлагање плаћања или убрзавање повраћаја пореза, увећавање одбитака или губитака, умањење основице (Поповић, 2017: 63).

Ипак, да би дошло до примјене GAAR-а, потребно је да аранжман којим се остварује одређена пореска погодност испуњава још три кумулативна

5 ATAD, чл. 6.

6 Commission Recommendation (EU) 2012/772, *Official Journal of the European Union*, L 338, 12.12.2012 – ATPR.

7 ATPR, чл. 4.3.

услова (теста): 1) аранжман је неаутентичан (*тест артифицијелности*), 2) остваривање пореске погодности је главна или једна од главних сврха аранжмана (*тест мотива – субјективни тест*) и 3) пореска погодност остварена аранжманом је супротна сврси или циљу примјењивог пореског права (*објективни тест*) (Smit, 2018: 531).

3.1. Аутентичност аранжмана (тест артифицијелности)

Према тексту *ATAD* за примјену *GAAR*-а потребно је да аранжман или серија аранжмана нису аутентични (енгл. *non-genuine*) имајући у виду све релевантне чињенице и околности.⁸ При томе, *ATAD* додаје да ће се аранжман или серија аранжмана сматрати неаутентичним “у мјери у којој нису предузети из ваљаних пословних разлога који одражавају привредну стварност”.⁹ Неаутентичним се може сматрати аранжман који не би био предузет или не би био предузет у том облику, да се њиме није настојала остварити нека пореска погодност. Како примјеђује Поповић (2017: 56), правна конструкција се може назвати вјештачком када је „добар привредник” не би примјењивао у пословне сврхе; а то што је користи је искључиво посљедица настојања да избјегне порез.

Директива не садржи разраду појма „неаутентичних аранжмана“, али *ATPR* примјеричним методом наводи индикаторе који показују да је одређен аранжман неаутентичан, односно артифицијелан:

- правна форма појединих корака (дијелова) аранжмана није конзистентна са правном суштином аранжмана као цјелине;
- аранжман или низ аранжмана је предузет на начин који не представља разумно пословно понашање;
- аранжман или низ аранжмана садржи дијелове (елементе) који се међусобно поништавају;
- трансакције су циркуларне природе;
- остварена пореска погодност није пропорционална предузетом пословном ризику аранжмана или току капитала;
- очекивана добит прије опорезивања је занемарива у односу на очекивану пореску погодност.¹⁰

8 *ATAD*, чл. 6(1).

9 *ATAD*, чл. 6(2)

10 *ATPR*, чл. 4.4.

Сматрамо да би у домаћем законодавству требало разрадити појам неаутентичних аранжмана на начин како је то предложено Препоруком.

Занимљиво је да је Европски суд правде у водећем случају *Cadbury Schweppes*, захтијевао да аранжман буде „у цјелости вјештачки“ (енгл. *wholly artificial arrangement*) што значи да предметни аранжман не би требало да има никакву пословну сврху да би се сматрао абузивним.¹¹ Међутим, у *Thin Cap* случају, суд је прихватио да ће тест артифицијелности бити задовољен иако аранжман није у цјелости вјештачки, односно ако има и неку пословну сврху.¹² Текст Директиве указује да се неаутентичним могу сматрати и они аранжмани који имају неку пословну сврху, али остаје отворено питање колико је „пословне сврхе“ потребно и довољно да аранжман не потпадне под примјену GAAR-а. У сваком случају, приликом примјене GAAR-а треба имати на уму да порески обвезници најчешће могу доказати да је њихов аранжман имао одређену пословну сврху (куповина, продаја, инвестирање и сл.), па пореска администрација треба да се фокусира на доказивање да не постоје валидни пословни разлози за неки корак или серију корака предузетих у оквиру аранжмана, те да су они предузети из пореских разлога (Krever, 2016: 9).

3.2. Остваривање пореске погодности је главна или једна од главних сврха аранжмана (тест мотива – субјективни тест)

Овај тест треба да да одговор на питање да ли је главни циљ или један од главних циљева (енгл. *main purpose or one of the main purposes*) предузимања одређеног аранжмана био остваривање пореске погодности. ATAD не даје одговор на питање шта се сматра „главним циљем“ аранжмана, али одговор можемо потражити у ATPR према којој се одређена сврха сматра „основном“ или „главном“ ако је „било која друга сврха која може бити приписана аранжману или серији аранжмана незнатна имајући у виду све околности случаја.“¹³ Дакле, остваривање пореске погодности је главни циљ када су други циљеви безначајни у поређењу са њим, из чега произилази да аранжман може имати порески циљ све док други циљеви преовлађују над пореским циљевима (Aaltonen, 2016: 45). Ипак, субјективни тест ће бити задовољен не само ако је остваривање пореске погодности представљало главни циљ аранжмана, већ и ако је остваривање пореске погодности било „један од главних циљева“. Из тога би се могло закључити да чак и аранжмани који су првенствено мотивисани ваљаним комерцијалним

11 ECJ, Case C-196/04 Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas, par. 55.

12 ECJ, Case C-524/04 Thin Cap Group, par. 81.

13 ATPR, čl. 4(6).

разлозима могу потпасти под примјену GAAR-а, уколико је остваривање пореске погодности било “један од главних циљева”. Неки аутори, попут Де Вилдеа (De Wilde, 2017: 6–7) критикују овако постављен субјективни тест, јер је праг за његову примјену врло низак и готово увијек ће бити испуњен. Наиме, Де Вилде истиче да фирме правно структурирају своје пословање вођене бројним мотивима, али ако имамо на уму висину пореских стопа пореза на добит корпорација, неспорно је да је порески аспект увијек присутан и увијек значајан, те да ће субјективни тест из Директиве готово увијек бити задовољен – то је економска логика (*ibid.*). Ипак, Кемерен (Kemmeren, 2014: 193) сматра да и у ситуацији када неки акт секундарног права ЕУ у антиабузивној клаузули садржи синтагму „главни циљ или један од главних циљева“, минимални праг за ускраћивање пореске погодности мора да буде захтјев да је стицање такве погодности било доминантан циљ. У том смислу би ријечи „један од главних циљева“ требало тумачити тако да је „суштински“ или „главни“ циљ трансакције обезбјеђивање пореске погодности (*Ibid.*). Ако се анализира пракса Европског суда правде, чини се да овакав закључак није без основа. Наиме, иако Директива о заједничком систему опорезивања статусних промјена које се тичу компанија из различитих држава чланица¹⁴ садржи антиабузивно правило чији је субјективни тест конципиран на сличан начин (“основни или један од основних циљева је пореска евазија”), Европски суд правде је у случајевима *Foggia*¹⁵ и *Kofoed*¹⁶ заузео став да је антиабузивна клаузула из наведене Директиве одраз општег принципа забране злоупотребе права и да може бити примијењена само ако је абузивни мотив “предоминантан” (Magres, 2018: 263). Можемо закључити да није неопходно да остваривање пореске погодности буде “једини” или “главни” циљ аранжмана, али је важно да овај циљ претеже над осталим, односно да је евентуални пословни циљ поприлично маргиналан у односу на порески циљ. Можемо закључити да конструкција „један од главних циљева“ има за циљ да обезбиједи да постојање неке „помоћне“ пословне сврхе не заштити абузивно понашање од примјене GAAR-а уколико је најважнија сврха трансакције избегавање пореза, а не да допусти пореским властима да примјене GAAR на аранжмане који су предузети првенствено из ваљаних економских разлога, односно код којих је доминантна пословна сврха.

Друго питање на које је потребно одговорити јесте питање чији “главни циљ или један од главних циљева” треба да буде – пореског обвезника или

14 Council Directive 2009/133/EC, *Official Journal of the European Union*, L 310, 25. 11. 2009. њ. 15 (1)

15 ECJ, Case C -126/10, *Foggia - Sociedade Gestora de Participates Sociais SA*, par. 50.

16 ECJ, Case C-321/05, *Hans Markus Kofoed*, таč. 38.

самог аранжмана, односно да ли се тест мотива заснива на субјективним или објективним чињеницама и околностима. Чини се да овдје говоримо о циљу пореског обвезника или других лица која су укључена у аранжман, а који се процјењује на основу објективних индикатора. Наиме, субјективни тестови у пореском праву су веома проблематични и веома је тешко доказати намјеру и мотиве пореских обвезника, имајући у виду комплексност пореског права и чињеницу да се многи порески обвезници у цјелости ослањају на своје пореске савјетнике у овој области (Freedman, 2014: 171). Отуда је Европски суд правде у својој пракси обично тражио постојање одређених објективних чињеница процјењивих од стране трећих лица (нпр. одсуство пословне суштине, одступање од принципа “ван дохвата руке”, трансакција за коју је извјесно да има негативне ефекте на пословање пореског обвезника, изузев пореских ефеката и сл.) које би бациле свјетло на (претпостављену) намјеру пореског обвезника (Smit, 2018: 533). Ако из објективних чињеница и околности произилази да је предузимање одређеног аранжмана немогуће објаснити ако се игноришу његови порески ефекти, онда можемо претпоставити да је посриједи порески мотив аранжмана (*Ibid.*).

Међутим, када би за примјену GAAR-а било довољно да аранжман пореског обвезника не одговара економској суштини трансакције, GAAR би се могао примијенити и на ситуације у којима је порески обвезник употребљава одређен аранжман грешком, без намјере да умањи порески терет (Lang *et al.* 2016: 7). Стога, тест мотива има за циљ да пребаци терет доказивања на пореског обвезника – ако чињенична основа показује да је посриједи аранжман којим се избјегава плаћање пореза, онда је на пореском обвезнику да докаже супротно, односно да докаже значајну непореску сврху аранжмана. (Smit, 2018: 533). На овај начин, субјективни тест представља механизам који штити пореске обвезнике и обезбјеђује правну сигурност у примјени GAAR-а (Chen, 2018: 111).

3.3. Пореска погодност остварена аранжманом је супротна сврси и циљу примјењивог пореског права (објективни тест)

С обзиром на то да је GAAR средство које се примјењује у ситуацијама када се порески обвезници понашају у складу са словом закона, али не и у складу са његовим циљем и сврхом, неопходно је да GAAR садржи тест избјегавања циља или сврхе примјењивог пореског права (објективни тест). Објективни тест обезбјеђује да се GAAR примијени на оне случајеве у којима порески обвезник кроз аранжман или серију аранжмана избјегава пореску обавезу, иако је сврха пореског прописа била управо да опорезује пореског обавезника у таквој фактичкој ситуацији, односно у којима

порески обвезник кроз аранжман или серију аранжмана остварује одређену пореску погодност, док сврха пореског прописа није била пружање пореске погодности у таквој фактичкој ситуацији. На овај начин, *GAAR* представља “лијек” за ситуације у којима постоји несклад између текста правне норме и циља који је законодавац имао на уму усвајајући такву норму (Lang *et al.* 2016: 92). Стога је, прије примјене *GAAR*-а, потребно одговорити на два питања: шта је циљ релевантног пореског прописа (нпр. неутралност ПДВ система унутар Заједнице, у вези са VI директивом у случају *Halifax*) и да ли је пореска погодност остварена аранжманом требало да буде остварена имајући у виду циљ релевантног пореског прописа (Sellam, 2017: 31).

Сматрамо да овај тест, прије свега, служи да подсјети судове да су приликом тумачења пореских прописа дужни узети у обзир њихову сврху и циљеве, односно да су дужни открити намјеру законодавца. Ово је нарочито значајно у јурисдикцијама у којима се порески прописи редовно стриктно тумаче, односно у којима се сматра да пореска обавеза постоји само онда када она јасно и недвосмислено произилази из текста закона, док су циљ и дух закона ирелевантни (Arnold, 2001: 22). Можемо рећи да *GAAR* заправо позива судове да ријечи закона тумаче у њиховом контексту, да поред језичког тумачења воде рачуна о хармонији тих ријечи у односу на цјелину прописа, те да узму у обзир циљ прописа и намјеру законодавца. У супротном, без циљног односно телеолошког тумачења пореских прописа, *GAAR* би био бесмислен, јер се њиме не бисмо могли супротставити законитој неприхватљивој пореској евазији. Осим тога, стриктно тумачење пореских прописа током низа година, још од познатог случаја *Duke of Westminster*,¹⁷ управо и јесте довело до појаве разноврсних, софистицираних и агресивних шема избјегавања плаћања пореза.

Поједини аутори истичу да би проблем са утврђивањем циља или сврхе примјењивог пореског права могао бити тај што порески прописи често немају неку другу евидентну сврху осим сврхе убирања прихода (Navarro, Prada, Schwartz, 2016: 124–125). Они сматрају да би на основу тога судови могли доћи до апсурдног закључка да усклађивање са сврхом пореских прописа значи да су порески обвезници дужни да организују своје пословање на начин који им представља највеће пореско оптерећење¹⁸ (*Ibid.*). Међутим, не би требало мијешати, односно изједначавати циљ и сврху појединих одредаба у пореским прописима са сврхом опорезивања уопште. Док опорезивање има за циљ убирање пореских прихода, односно пуњење државног буџета с циљем финансирања јавних расхода, поједине

17 *Duke of Westminster v. Commissioner of Inland Revenue*, доступно на: https://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/TC_19_490.pdf.

18 У литератури се ово означава термином „*cash justice*“.

одредбе пореских прописа (било оне које намећу обавезу или оне које пружају одређену погодност) имају своје специфичне циљеве, који се морају утврдити у сваком конкретном случају.

Посебно је интересантно питање примјене GAAR-а на аранжмане којима се остварују пореске погодности коришћењем неусклађености између различитих пореских система (енгл. *hybrid mismatches*). Наиме, карактеристика ових аранжмана је да користе диспаратете између пореских прописа различитих држава, али су најчешће у складу и са словом и духом пореских прописа сваке поједине државе. Дакле, са аспекта сваке од тих држава, аранжман може бити у складу са циљем и сврхом примјењивог пореског права, због чега поједини аутори (Smit, 2018: 573; De Boer, Marges, 2015: 14) указују да GAAR није ефикасно средство за супротстављање овим аранжманима, а нарочито оним којима је основна сврха двоструко неопорезивање. Осим тога, отвара се и питање која од укључених држава би требало да примијени GAAR. Отуда би се хибридни аранжманима требало супротстављати специфичним антиабузивним правилима, односно специфичним антихибридним правилима (енгл. *specific anti-hybrid rules*), а тек ако неки аранжман излази из опсега ових правила, размотрити могућност примјене GAAR-а.

4. Посљедице примјене GAAR-а

Да би се GAAR примијенио, Пореска управа би морала да докаже да су испуњене претпоставке за његову примјену (да је аранжман вјештачки, да је главни или један од главних циљева аранжмана остваривање пореске погодности и да није у складу са циљем и сврхом примјењивог пореског права). Ако се установи да је одређен порески аранжман абוזиван, према тексту ATAD, он се неће узети у обзир, а *пореска обавеза ће се израчунати у складу са националним пореским правом*. Из наведене одредбе произилази да надлежни порески орган може у цјелости игнорисати абузивни аранжман (не узети га у обзир) и на тај начин успоставити стање које би постојало да он није ни предузет. Ово ће бити случај уколико је посриједи аранжман који је у цјелости вјештачки, односно који нема другу значајну сврху осим пореске. Међутим, уколико аранжман има и неку другу значајну пословну сврху поред пореске сврхе или садржи само неке вјештачке дијелове, надлежни порески орган треба да редефинише предметни аранжман према његовој “економској суштини”. Наиме, у случају *Halifax*, Европски суд правде је заузео став да “*тамо гдје је утврђена абузивна пракса, предметна трансакција мора бити редефинисана тако да се успостави стање које би највјероватније постојало у одсуству трансакције која је*

представљала абузивну праксу”.¹⁹ Слично, према тексту АТПД „вјештачки аранжман или серија вјештачких аранжмана који су предузети са главним циљем избегавања пореза и којима се остварују пореске погодности, биће игнорисани. Државне власти ће за пореске сврхе ове аранжмане процјењивати по њиховој економској суштини”.²⁰ У Извјештају Грејема Аронсона (*Graham Aaronson*) такође се препоручује да би опорезивање требало извршити према „одговарајућем неабузивном аранжману“ који постиже исту/ истоврсну пословну сврху као и абузивни аранжман, али које не постиже абузивни порески резултат.²¹ Уколико у конкретном случају не би било могуће одредити „одговарајући неабузивни аранжман“ требало би извршити усклађивања која су „разумна и правична”.²²

Приликом одређивања тог одговарајућег, неабузивног алтернативног аранжмана пореске власти не би смјеле да користе онај аранжман који би за пореског обвезника представљао највећи терет, јер то не би било правично са аспекта пореског обвезника – порески обвезници имају право да умање своју пореску обавезу, а антиабузивна правила немају казни карактер²³ (Aaltonen, 2017: 46). Наведено јасно произлази из праксе Европског суда правде, који је става да сврха примјене *GAAR* није да казни пореског обвезника, већ да се прикупи порез који би порески обвезник платио да није предузео абузивни аранжман.²⁴ Стога би надлежни порески орган требало да пореди абузивни порески аранжман са аранжманом који би према свим околностима случаја представљао највјероватнији начин дјеловања пореског обвезника који би желио да постигне неки комерцијални циљ, а не желећи при томе да постигне абузивну пореску предност (Поповић, 2017: 64) и да на основу тога израчуна његову пореску обавезу. Можемо закључити да би надлежни порески орган требало да изабере онај аранжман који са аспекта пореског обвезника представља рационалан начин дјеловања, а то би највјероватније био онај који би резултирао у најнижем пореском оптерећењу које је прихватљиво са аспекта пореских власти (Aaltonen, 2017: 46). Пореском обвезнику би требало омогућити да доказује супротно – да предложени алтернативни неабузивни аранжман није најрационалнији начин дјеловања за постизање комерцијалног циља који је обвезник намјеравао да постигне (Kreuer, 2016: 12).

19 ECJ, Case C-255/2, Halifax, par. 98.

20 ATPR, чл. 4(2).

21 Report By Graham Aaronson, 2011. sec. 9(4)

22 *Ibid*, sec. 9(5).

23 Види, ECJ, Case C-255/02, Halifax and others, par. 93.

24 *Ibid*.

Дакле, правила у вези са примјеном *GAAR*-а и посљедицама његове примјене треба да овласте Пореску управу не само да просто игнорише аранжман, већ и да “редефинише” абузивне аранжмане према њиховој „економској суштини“, односно да изврши усклађивања која су “разумна и правична”. Осим тога, пажња би се морала посветити и процедуралним питањима примјене *GAAR*-а. Костић (2016: 127) с правом указује да би циљ тих процедуралних правила требало да буде да се обвезницима пружи заштита која је примјерена снази овлашћења које се ставља на располагање Пореској управи. Примјера ради, у Великој Британији се на општу антиабузивну норму могу позвати само за то посебно овлашћени порески инспектори који су дужни да обвезнику упуте допис у коме га обавјештавају о разлозима зашто сматрају да има мјеста примјени *GAAR*-а (*ibid*, fn. 39). Порески обвезник има 45 дана (овај рок може бити продужен на захтјев пореског обвезника) да одговори, а уколико порески инспектор и даље сматра да има мјеста примјени *GAAR*-а, он предмет просљеђује на одлучивање посебном панелу (*GAAR Advisory Panel*) кога чине независни представници пореске струке (*ibid.*).

5. Проблем правне сигурности у примјени *GAAR*-а

Једно од најважнијих и најкомплекснијих питања која се јављају приликом примјене општих антиабузивних правила јесте питање правне сигурности пореских обвезника. Наиме, општа антиабузивна правила су дизајнирана да служе као оружје против свих оних агресивних и креативних сценарија избјегавања пореза које законодавац у вријеме доношења прописа није могао предвидјети. С обзиром на то да *GAAR* треба да се супротстави неочекиваним облицима избјегавања пореза, он мора бити довољно апстрактан и флексибилан како би уопште могао остварити своју сврху. Управо због његове апстрактности и флексибилности *GAAR*-у се често приговара да нарушава принцип правне сигурности. Неријетко се истиче да су општа антиабузивна правила толико нејасна и магловита да се не може говорити о томе да се управа понаша у складу са законом када их примјењује (Cooper, 1997: 13–15). С обзиром на то да се *GAAR* примјењује на аранжмане након што су они предузети, порески обвезници не могу унапријед знати пореске ефекте њихових одлука, као што не могу са сигурношћу знати какве ће посљедице имати примјена *GAAR*-а на њихове пословне активности (Krever, 2016: 2). Стога постоји реална опасност да ће се правило примјењивати различито на различите пореске обвезнике у истим околностима (*ibid.*).

Из наведеног би се могло закључити да је потребно да *GAAR* буде прецизно дефинисан, а његове спољашње границе јасно одређене како би задовољио захтјев правне сигурности. Међутим, ефективно супротстављање неприхватљивој пореској евазији искључиво путем специфичних и детаљних правила није могуће из два разлога: први је што и сам појам неприхватљиве пореске евазије није јасно одређен па се не можемо нејасном феномену супротстављати јасним и прецизним нормама, други је што детаљна правила подстичу евазију, односно “креативно усклађивање” како је то назвао Мек Барнет (*Mc Barnett*), кроз злоупотребу ових правила, тако што их порески обвезници користе као путоказ за избегавање пореза (Freedman, 2004: 346). Пребле и Пребле (Prebble, Prebble, 2008: 151) истичу да са “општошћу долази несигурност”, али да су, с друге стране “специфична и конкретна правила” погоднија за злоупотребу. Управо зато, *GAAR* редовно користи уопштenu и генералну терминологију умјесто да набраја све специфичне трансакције и аранжмане на које би се односио. Другим ријечима, ако бисмо *GAAR* формулисали прецизније, тако да се примјењује на тачно одређене трансакције, то би створило нове празнине у пореском систему и слово закона би опет било злоупотријебљено, те је општа природа *GAAR*-а неопходна како би се пореска основица заштитила од ерозије (Fernandes, Sadiq 2016: 176).

Овдје се поставља питање да ли је нарушавање правне сигурности општим антиабузивним правилима мање од два зла, односно да ли је нелегитимна законита пореска евазија тако велико зло за друштво да је повреда владавине права (и правне сигурности) прихватљива нуспојава примјене *GAAR*-а. Фридман (Freedman, 2004: 346) истиче да законита нелегитимна пореска евазија користи формализам прописа и то на начин да искориштава вриједности владавине права, тј. она напада ове вриједности док се претвара да их поштује. Стога се може рећи да је одређен степен несигурности у односу на “граничне” случајеве цијена коју вриједи платити зарад остварења вишег циља – заштите интегритета пореске основице (Krever, 2016: 3).

Инхерентна аномалија *GAAR*-а да је ефикасан само ако је нејасан, навела је поједине ауторе да устврде да је просто неприкладно тежити да општа антиабузивна правила задовоље принцип правне сигурности. Питање које они постављају је да ли такви несавјесни порески обвезници (моћне мултинационалне компаније и веома богати појединци), који тумаче пореске законе онако како то њима највише одговара, уопште заслужују да уживају правну сигурност када својим понашањима крше нека основна пореска начела и угрожавају саме основе националних пореских система.

Мишљења смо да држава није обавезна несавјесним пореским обвезницима који “ходају по ивици закона” обезбиједити да унапријед предвиде које ће бити посљедице њихових активности којима искориштавају недостатке и празнине у позитивним пореским прописима настојећи да изиграју намјеру законодавца. Ипак, сматрамо да не треба отићи ни у другу крајност, те да је потребно наћи равнотежу између захтјева за правном сигурношћу и захтјева за спречавањем избегавања пореза. Не можемо очекивати да *GAAR* буде правило које је јасно и прецизно дефинисано, али можемо захтијевати да буде обликовано тако да пореској администрацији и судовима пружи довољно смјерница за његову примјену. Поповић и Илић Попов (2019: 21) истичу да релативно широк маневарски простор који општа антиабузивна правила морају да оставе не смије бити терен на којем ће меко ограничена дискрециона овлашћења пореских органа уништити принцип владавине права. Аутори сматрају да би *GAAR* требало да садржи јасне и конзистентне стандарде, унапријед познате пореским обвезницима, али такве да не уклањају потребу за одређеним дискреционим овлашћењима пореске администрације (*Ibid.*). Да би се то обезбиједило, *GAAR* мора бити написан јасним језиком који ће обезбиједити да његова сврха буде очигледна, да се идентификују одређени индикатори за његову примјену и да буде јасно које су посљедице његове примјене, односно на који начин ће Пореска управа третирати аранжман на који примијени *GAAR*. С обзиром на то да је инхерентна неодређеност *GAAR*-а посљедица немогућности законодавца да јасно и прецизно одреди сам појам законите, неприхватљиве пореске евазије, чини се да је потребно, прије свега, предвидјети индикаторе који би пореској администрацији и судовима омогућили да идентификују ову појаву, а пореским обвезницима да боље разумију разлику између онога што представља прихватљиво пореско планирање и неприхватљиву пореску евазију. На овај начин би се обезбиједило да *GAAR* буде примјењив само на изразито вјештачке и абузивне аранжмане у односу на које је општеприхваћен став да се не могу толерисати, док не би утицао на легитимно пореско планирање. *ATAD* не садржи такве индикаторе, али их можемо наћи у *ATPR*²⁵ која би могла да служи као модел законодавцу.

У упоредном праву се могу наћи бројне заштитне мјере које имају за циљ да спрјече „злоупотребу“ *GAAR*-а од стране пореске администрације и његову примјену учине сигурнијом за пореске обвезнике. Тако, примјера ради, у Француској, ако постоји сумња да је порески обвезник злоупотребио неко пореско правило, он има право да сазове независно тијело које се састоји од представника обје стране (и пореских обвезника и пореске администрације) чији је задатак утврдити да ли је било злоупотребе

25 Види горе, стр. 10.

(Čičin Šain, 2016: 15–16). То тијело даје мишљење које није обавезујуће, али утиче на терет доказивања у евентуалном судском поступку: ако је мишљење негативно, пореска администрација мора доказати да је дошло до злоупотребе; ако је позитивно, порески обвезник је дужан доказати да није било злоупотребе (*ibid.*). Сличне непристрасне комисије постоје у Великој Британији и Аустралији. Поред тога, ту су и листе заштићених трансакција, које уживају имунитет (енгл. *safe harbours*, “*angel’s lists*”), прописивање новчаног прага испод кога аранжмани не би потпадали под примјену GAAR-a; (Види: Loutinsky, 2011: 124), претходна пореска мишљења (енгл. *advance rulings*, *clearances*) и сл.

6. Перспективе спречавања избјегавања плаћања пореза у ЕУ – хармонизација у области пореза на добит компанија?

Иако су директни порези (па тиме и порез на добит, као облик непосредног, односно директног пореза) у надлежности држава чланица, то не спречава у потпуности дјеловање ЕУ на овом пољу. Наиме, одређена питања у области директних пореза могу утицати на функционисање унутрашњег тржишта, те усвајање правних аката у овој области спада у тзв. подијељене надлежности између ЕУ и држава чланица. Вршење надлежности које дијели са државама чланицама од стране ЕУ ограничено је примјеном два фундаментална принципа, предвиђена чланом 5 Уговора о ЕУ: принципом супсидијарности и пропорционалности. Принцип супсидијарности значи да ЕУ може доносити правне акте у подручјима у којима нема искључиву надлежност, него је дијели са државама чланицама, само уколико циљеве које тим актима жели постићи може остварити боље и ефикасније од својих чланица (Fayos, 2019, 104). Принцип пропорционалности значи да мјере предузете на нивоу ЕУ не смију прелазити оквире онога што је неопходно да би се постигли циљеви уговора.²⁶ Наведени принципи су кључни принципи хармонизације директних пореза.

Члан 115 Уговора о функционисању ЕУ (односно ранији члан 94 Уговора о Европској заједници) је редовно служио као правни основ за хармонизацију у овој области, иако не помиње *expressis verbis* директне порезе.²⁷ На основу ове одредбе, доношење директива у одређеној области је могуће само

26 О принципу супсидијарности и пропорционалности мјера предвиђених АТАД види више: Fayos, 2019, 104–106.

27 Наведени члан предвиђа да “Савјет, одлучујући једногласно у складу са посебном законодавном процедуром, по обављеним консултацијама са Европским парламентом и Економским и социјалним савјетом, доноси директиве о приближавању законских, подзаконских и административних одредби држава чланица које имају непосредног утицаја на успостављање и функционисање заједничког тржишта”.

у односу на питања која су од непосредног утицаја на успостављање и функционисање унутрашњег тржишта и уз једногласност Савјета. Дакле, свака предложена мјера у области пореза на добит би морала задовољити интересе и захтјеве свих држава чланица, што је усљед великих разлика између националних пореских политика изузетно тешко оствариво. Историја указује да је процес хармонизације пореза на добит био спор и трновит, и да је обично био праћен већим бројем неуспјеха прије него што би се коначно дошло да консензуса о одређеном питању. Отуда су резултати хармонизације у овој области били прилично скромни, те је усвојено свега неколико директива којима су се настојали ријешити одређени, специфични проблеми опорезивања добити компанија. Тако су 1990. године усвојене директиве којима је регулисано опорезивање исплате дивиденде и удјела у добити које зависна компанија исплаћује матичној компанији из друге државе чланице и порески третман статусних промјена, преноса имовине и размјене акција привредних друштава из различитих држава чланица.²⁸ Потом је 2003. године усвојена Директива која је утврдила заједнички систем опорезивања исплате камата и ауторских накнада између повезаних лица из различитих држава чланица.²⁹ Основни циљ ових директива било је смањење административног оптерећења, отклањање препрека у пословању компанијама које послују у више држава чланица, те отклањање двоструког опорезивања (Poza, 2019: 82) Дакле, пореска политика ЕУ у области директног опорезивања на првом мјесту је имала за циљ промоцију унутрашњег тржишта, унапређење пословног окружења и смањење трошкова и препрека за пословање унутар ЕУ. Протеклих неколико година, доминантан циљ пореске политике ЕУ у области опорезивања пословања је заштита пореске основице држава чланица од стратегија агресивног пореског планирања, како би се постигло праведније и ефикасније опорезивање добити, односно враћање повјерења у праведност пореских система и заштита пореског суверенитета држава чланица. До овог заокрета у пореској политици ЕУ дошло је под утицајем *BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)* акционог плана, усвојеног од стране Организације за економску сарадњу и развој (даље: ОЕЦД) и подржаног од стране лидера Г20. *BEPS* пројекат настоји ријешити проблем правних празнина које олакшавају избјегавање плаћања пореза на добит предузећа

28 Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 225 of 20 August 1990 and Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system applicable to mergers, divisions, transfer of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States, OJ L 225 of 20 August 1990.

29 Council Directive 2003/49/EC of June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments, OJ L 157 of 26 June 2003.

и пронаћи рјешења за савремене изазове у подручју опорезивања, прије свега, оне које настају као посљедица дигитализације економије. Завршни *BEPS* извјештај (усвојен у октобру 2015. године) је идентификовао 14 акција којима би се на свеобухватан начин супротставило ерозији основице и премјештању добити.

Свега неколико мјесеци по усвајању завршног *BEPS* извјештаја, у јануару 2016. године, на нивоу ЕУ је усвојен Пакет за спречавање избјегавања пореза (*Anti-tax avoidance Package*) који садржи два типа мјера: мјере које имају за циљ повећање транспарентности и размјене информација између пореских администрација и мјере усмјерене на спречавање штетних пореских пракси. Раније поменута *ATAD*, као дио Пакета, садржи 5 обавезујућих мјера у области опорезивања добити компанија које све државе чланице морају транспоновати у своје законодавство, од којих су три мјере предвиђене *BEPS* акцијама: правила о страниј контролисаној компанији (енгл. *controlled foreign company rule – CFC*), правило о ограничењу камате (енгл. *interest limitation rule*) и антихибридна правила (енгл. *anti-hybrid rules*). Опште антиабузивно правило и излазни порез (енгл. *exit tax*) представљају корак даље од онога што је предвиђено *BEPS* акцијама³⁰. Дио Пакета је и Препорука о примјени мјера против злоупотребе пореских уговора³¹ и Комуникација о вањској стратегији за ефикасно опорезивање,³² која садржи мјере за промоцију доброг управљања у подручју пореза на међународном нивоу и којом је отворен пут за успостављање листе “некооперативних јурисдикција”.

Други дио Пакета за спречавање избјегавања пореза обухвата мјере за продубљивање административне пореске сарадње, првенствено кроз унапређење размјене пореских информација и јачање транспарентности. Мјере за спречавање избјегавања плаћања пореза би остале мртво слово на папиру уколико пореска администрација не може доћи до неопходних пореских информација, па су напори ЕУ, али и других међународних организација попут ОЕЦД-а, на овом пољу разумљиви. Како је то сликовито описао Јозеф Стиглиц: “Новац не одлази на Кајманска острва јер боље расте због сунчеве свјетлости; управо супротно, расте због њеног изостанка”. Можемо се само придружити ставу да су пореска евазија

30 Годињу дана касније, *ATAD* је измијењена Директивом 2017/952/ЕУ у погледу хибридних неусклађености са трећим земљама.

31 European Commission, Commission Recommendation of 28 January 2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse, C(2016) 271 final, Brussels.

32 European Commission, Communication From the Commission to the European Parliament and the Council on the External Strategy for Effective Taxation, COM(2016) 24 final, Brussels, 28 January 2016.

и нетранспарентност података о физичким и правним лицима чија је имовина “скривена” у сложеним структурама пореских оаза повезани “пупчаном врпцом” (Gadzo, Meštrović, 2016: 124). Аутоматска размјена пореских информација, као нови глобални порески стандард, требало би да пресијече ову “пупчану врпцу” и омогући откривање агресивних форми пореског планирања и сузбијање законитог нелегитимног избјегавања плаћања пореза. Отуда, посљедњих година, нарочито након свјетске економске кризе, ЕУ интензивно ради на унапређењу административне пореске сарадње у погледу аутоматске размјене пореских информација, с циљем оспособљавања пореских администрација да благовремено утврде агресивне аранжмане избјегавања плаћања пореза.

У том свјетлу је, као дио Пакета за спречавање избјегавања пореза, усвојена Директива о измјенама Директиве 2011/16/ЕУ о административној сарадњи у подручју директног опорезивања, у погледу обавезне аутоматске размјене пореских информација,³³ којом је предвиђена обавеза извјештавања по државама за одређене мултинационалне групације чији консолидовани годишњи приход прелази прописани праг (енгл. *Country by country reporting*, даље: *CbC*). Наиме, ове компаније треба да сваке године сачине извјештај за сваку пореску јурисдикцију у којој послују посебно, у коме наводе износ прихода, добит прије опорезивања, износ плаћеног и обрачунатог пореза на добит, као и број запослених, пријављени капитал, акумулирану добит и материјалну имовину. Ово би требало да обезбиједи пореским администрацијама држава чланица детаљнији увид у информације о расподјели прихода и пореза по појединим јурисдикцијама, на основу чега би могле идентификовати штетне пореске праксе и евентуалне шеме којима ове компаније вјештачки извлаче приходе у порески повољније окружење.³⁴ У бити, приступ овим информацијама требало би да да одговор на питање да ли је добит остварена у одређеној јурисдикцији детерминанта стварних пословних активности и вриједности које ствара одређено друштво.

Наведена измјена је трећа од укупно шест измјена и допуна Директиве о административној сарадњи у подручју директног опорезивања. Основни циљеви Директиве (и свих измјена и допуна) су унапређење капацитета држава чланица у борби против прекограничних пореских превара, пореске евазије и избјегавања плаћања пореза, нарочито против агресивног пореског планирања великих мултинационалних компанија

33 Council Directive (EU) 2016/881 of 25 May 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 146, 3. 6. 2016.

34 Види рецитал 4, преамбуле Директиве 2016/881/ЕУ.

и богатих појединаца; спречавање штетне пореске конкуренције кроз већу транспарентност пореских правила и подстицање добровољног испуњавања пореских обавеза.

Најзначајнији домет Директиве је што је предвидјела обавезну аутоматску размјену пореских информација у погледу пет категорија дохотка и капитала пореских обвезника: доходак од несамосталног рада, накнаде директорима, пензије, производе животног осигурања, власништво над непокретностима и доходак од власништва над непокретностима. Измјене и допуне Директиве су углавном ишле у правцу проширивања обима обавезне аутоматске размјене пореских информација. Од 2014. године обавезна аутоматска размјена пореских информација обухвата и информације о финансијским рачунима унутар Уније. Тиме је на нивоу ЕУ усвојен заједнички стандард извјештавања (енгл. *common reporting standard*, даље: *CRS*) као глобални стандард размјене информација који је развијен у оквиру ОЕЦД-а. Друге измјене и допуне Директиве из 2015. године³⁵ предвидјеле су обавезну размјену информација о претходним пореским мишљењима с прекограничним дејством (енгл. *advance cross-border rulings*) и претходним споразумима о трансферним цијенама (енгл. *advance pricing agreements*). Ове измјене су биле дио Пакета за пореску транспарентност који је представљао одговор Комисије на “*Luxembourg leaks*” случај.³⁶

С обзиром на корист коју пореске администрације могу имати од информација о спречавању прања новца, измјенама и допунама Директиве из 2016. године³⁷ предвиђена је обавеза држава чланица да обезбиједи пореским администрацијама приступ информацијама о стварним власницима (енгл. *beneficial ownership*) прикупљеним у складу са прописима о спречавању прања новца. Напосљетку, 2018. године Директива о административној сарадњи је измијењена у погледу обавезне аутоматске размјене пореских информација у вези са одређеним прекограничним аранжманима³⁸ чиме је наметнута обавеза пореским савјетницима,

35 Council Directive (EU) 2015/2376 of 8 December 2015 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation, OJ L 332, 18. 12. 2015.

36 Види: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/leaked-documents-expose-global-companies-secret-tax-deals-luxembourg/>

37 Council Directive (EU) 2016/2258 of 6 December 2016 amending Directive 2011/16/EU as regards access to anti-money-laundering information by tax authorities, OJ L 342, 16. 12. 2016.

38 Council Directive (EU) 2018/822 of 25 May 2018 amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to

финансијским институцијама, адвокатима и другим посредницима из ЕУ да пријаве надлежним пореским тијелима потенцијалне аранжмане агресивног пореског планирања (*reportable cross-border arrangements*), уз обавезу држава чланица да аутоматски размјењују информације о откривеним аранжманима.

Иако је аутоматска размјена пореских информација изузетно важно средство које пореским администрацијама помаже у откривању агресивних форми пореског планирања и законитог нелегитимног избегавања плаћања пореза, ширење обима аутоматске размјене информација, само по себи, није довољно. Прије свега, поред адекватног правног оквира, потребно је да националне пореске администрације посједују капацитет да анализирају примљене податке и информације. Извјештај Комисије о примјени Директиве о административној сарадњи³⁹ указује да поједине државе чланице недовољно користе примљене податке и информације усљед ограничених вјештина и експертизе, те ограниченог капацитета (недовољно особља за рад са све већим обимом информација). Комисија је утврдила да, иако размјена информација повезана са Директивом о административној сарадњи функционише и обезбјеђује размјену великог броја података, не постоји јасан доказ да се прикупљени подаци и информације заиста користе (Вид. Извјештај Комисије, 2017: 3). Комисија је стога закључила да “без адекватних ресурса на располагању пореским администрацијама држава чланица, мало се може постићи и са још више података” (*Ibid*, 6). Поред тога, значајно је да држава прималац пореских информација располаже адекватним механизмима и процедурама за осигурање повјерљивости примљених информација и спречавање њихове злоупотребе од стране пореских администрација. Извјештај Комисије из 2019. године, такође, указује да је употреба прикупљених пореских информација и даље ограничена, те да постоји потреба за унапређењем у том погледу.⁴⁰

reportable cross-border arrangements, OJ L 139, 5. 6. 2018.

39 Report from the Commission to the European Parliament and the Council on the application of Council Directive (EU) 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of direct taxation. {SWD(2017) 462 final} Доступно на:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0781&from=EN>

40 Доступно на:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2019-09/2019_staff_working_document_evaluation_on_dac.pdf,

6.1. На путу ка глобалној реформи система пореза на добит корпорација?

Политички консензус који је створен кроз *BEPS* пројекат омогућио је институцијама ЕУ да активније раде на хармонизацији пореза на добит, тако да практично за сваку *BEPS* акцију постоји одговор у актима ЕУ. Пакет за спречавање избегавања пореза, нарочито *ATAD* као дио пакета, је један од најамбициознијих подухвата које је ЕУ до тада предузела у правцу хармонизације у овој области. Поред тога, ЕУ је све вријеме радила и на проблему опорезивања дигиталне економије, што је, такође, фокус цјелокупног *BEPS* пројекта. У марту 2018. године Европска комисија је објавила Пакет о опорезивању дигиталне економије, у оквиру кога је предложена Директива о опорезивању значајног дигиталног присуства, заједно са Препоруком о опорезивању значајног дигиталног присуства и Директива о заједничком систему опорезивања дигиталних услуга. Иако ове директиве још нису усвојене, ЕУ и даље интензивно ради на рјешавању пореских изазова дигитализације економије, а нови приједлог пореза на дигиталне услуге – дигиталног намета (*digital levy*) очекује се у октобру 2021. године.

У мају 2021. године Европска комисија је објавила Комуникацију о опорезивању пословања у 21. вијеку,⁴¹ која је поставила дугорочне и краткорочне циљеве пореске политике ЕУ. Порески програм ЕУ ће бити посвећен усвајању нових мјера за подстицање продуктивних улагања и предузетништва, бољу заштиту националних прихода и подршку зеленој и дигиталној транзицији. Мјере ће бити усмјерене ка спречавању злоупотребе фиктивних компанија (енгл. *shell companies*), обавезивању одређених великих компанија које послују у ЕУ да објављују своје ефективне пореске стопе, подстицању предузећа да се финансирају сопственим капиталом уместо позајмљивањем, кроз предвиђање пореских олакшица за финансирање сопственим капиталом, уз антибузивне мјере које ће осигурати да олакшице не користе у недопуштене сврхе (енгл. *Debt Equity Bias Reduction Allowance – DEBRA*) и др. Најамбициознији дио програма јесте најављени нови оквир пореза на добит корпорација у ЕУ (*Business in Europe: Framework for Income Taxation*, даље у тексту: *BEFIT*) који ће садржавати јединствена правила корпоративних пореза, заснована на кључним елементима “заједничке консолидоване пореске основице” (*Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB)*) и алокацији прихода између

41 European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation For The 21st Century, COM(2021) 251 Final, доступно на: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf

држава чланица на основу формуле (енгл. *formulary apportionment*). *BEFIT* ће омогућити консолидацију добити повезаних друштава – чланица мултинационалне групације у ЕУ у јединствену пореску основицу, те расподелу пореске основице између држава чланица на основу унапријед утврђене формуле, а потом опорезивање додијељене добити у појединој држави чланици домаћим стопама пореза на добит. Дакле, повезане компаније, иако одвојени правни субјекти, третираће се као једна пословна целина за потребе утврђивања опорезиве добити, а потом ће се укупно остварена добит расподијелити државама чланицама на бази формуле. Ова формула би требало да ослика у довољној мјери факторе попут обима продаје на одређеном тржишту (потрошаче), имовину (укључујући и нематеријалну имовину) и рад (особље и плате).

Ипак, примјена формуле не отклања у цјелости могућност мултинационалних компанија да “премјештају” профит у јурисдикције са нижим пореским оптерећењем – док мултинационалне компаније не могу манипулисати локацијом потрошача, имовину и рад могу преселити у јурисдикције са нижим пореским оптерећењем, како би већи дио добити “премјестиле” у те државе. Потенцијално рјешење које би у значајнијој мјери смањило могућности за агресивно пореско планирање и штетну пореску конкуренцију назире се у извјештајима на приједлог Првог и Другог стуба за рјешавање пореских изазова дигитализације економије, сачињеног у оквиру ОЕЦД/Г20 *BEPS* Инклузивног оквира.⁴² Приједлог тзв. Првог стуба заснива се на два повезана нова правила: а) правило о новој тачки везивања (*nexus*) између субјекта који се опорезује и пореске јурисдикције, која ће се заснивати на добити од продаје или локацији корисника, како би се признало право опорезивања добити и тзв. јурисдикцијама тржишта односно корисника (државама на чијој територији се налази потрошачко тржиште које генерише потражњу за одређеним добрима или гдје се налазе корисници у случају одређених високо-дигитализованих пословних модела, енгл. *market jurisdictions*), у ситуацијама када примјена правила о физичком присуству у виду сталне пословне јединице показује недостатке и б) нова правила о алокацији

42 Види: OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, доступно на: [Foreword | Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint : Inclusive Framework on BEPS | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#) и OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, доступно на: [Foreword | Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint : Inclusive Framework on BEPS | OECD iLibrary \(oecd-ilibrary.org\)](#)

добити која треба да признају право опорезивања јурисдикцији тржишта на чијој територији се добра продају потрошачима, чиме би се омогућило овим државама да опорезују један мањи дио добити најпрофитабилнијих и највећих мултинационалних компанија, у складу са тим који дио од укупног свјетског прихода (*global revenue*) остварују у свакој појединој држави. Други стуб садржи приједлог под називом *Global anti-base erosion proposal – GloBE* који подразумева усвајање минималне ефективне стопе пореза на добит мултинационалних компанија, при чему националне јурисдикције задржавају право да саме утврђују регулативу у области пореза на добит, укључујући и висину пореских стопа, али се даје право осталим јурисдикцијама да наплате разлику пореза до износа који би био плаћен примјеном минималне ефективне пореске стопе, у случајевима када је профит у појединој држави ефективно опорезован испод минималне стопе предвиђене *GloBE* приједлогом. Тренутни приједлог је да минимална ефективна стопа пореза буде на 15%. До 12. августа 2021. године овај приједлог су подржале 133 од укупно 139 чланица ОЕЦД-а (изузетак су Естонија, Ирска, Мађарска, Кенија, Нигерија и Шри Ланка), а коначно формулисан приједлог очекује се већ у октобру.⁴³

Усвајање правила предвиђених Првим и Другим стубом представља „глобално рјешење“ за два различита али повезана проблема: *сајберизација* пореске основице у јурисдикцијама тржишта (постојећа правила пореза на добит корпорација почивају на пословним моделима који подразумевају значајно физичко присуство у виду сталне пословне јединице у држави извора, што се показује неадекватним у данашњој дигитализованој економији) и б) измјештање пореске основице из држава са високим пореским оптерећењем у државе са ниским пореским оптерећењем или тзв. пореске рајеве кроз шеме агресивног пореског планирања мултинационалних корпорација, којима се искоришћавају разлике у националним пореским системима, који су често дизајнирани да задовоље само уске националне интересе (Li, 2021: 84). Први стуб настоји да ријешити проблем сајберизације пореске основице, додјељујући право опорезивања државама тржишта, а Други стуб проблем премјештања пореске основице, кроз омогућавање државама да опорезују добит која нема извор на њиховој територији, тј. која није под њиховом пореском јурисдикцијом како би се обезбиједило да велика предузећа која послују на међународном нивоу плаћају бар одређен минималан износ пореза (*ibid*). Иако се велика реформа система опорезивања компанија на глобалном нивоу већ дуго времена назире на хоризонту, чини се да ће она ускоро постати реалност.

43 <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

Можемо рећи да живимо у тренутку када је највећи број држава спреман да се лиши дијела свог *de iure* пореског суверенитета, како би сачувале свој *de facto* порески суверенитет који бива знатно угрожен могућностима за остваривање пореске евазије великих размјера у условима глобализације и дигитализације.

7. Закључак

Иако је проблем избјегавања плаћања пореза стар колико и сами порези, савремени изазови настали као посљедица глобализације и дигитализације економије, интензивирали су напоре држава широм свијета да пронађу механизме којима би се ефикасно супротставиле овој штетној појави. Након свјетске економске кризе 2008. године, када су јавне финансије великог броја држава дошле у кризу, појачани су напори ка изналажењу начина за спречавање нелегитимног (недопуштеног) законитог избјегавања плаћања пореза, а нарочито различитих облика агресивног пореског планирања везаних за тзв. пореске оазе. Како би одговориле овом изазову, све већи број држава у своје законодавство уграђује опште антибузивно правило које омогућава пореским органима да ускрате пореске погодности остварене абузивним аранжманима који су у складу са словом закона али изигравају његову сврху. Ова правила су препозната као „крајње средство“ које ће сачувати и слово и дух закона и којим ће се супротставити свим оним неочекиваним облицима избјегавања плаћања пореза, против којих специфична антибузивна правила нису ефикасна.

Потенцијал општег антибузивног правила у борби против законитог, нелегитимног избјегавања плаћања пореза препознат је и на нивоу ЕУ, те је оно предвиђено Директивом против пракси избјегавања плаћања пореза којима се директно утиче на унутрашње тржиште, усвојеном 2016. године као дио Пакета за спречавање избјегавања пореза. Према тексту Директиве, за примјену *GAAR*-а потребно је да аранжман буде неаутентичан, односно да није предузет из ваљаних пословних разлога који одражавају привредну стварност. Једноставније, потребно је да је ријеч о аранжману који не би био предузет или не би био предузет у том облику, да се њиме није настојала остварити нека пореска погодност. Даље је неопходно да је главна или једна од главних сврха аранжмана остваривање пореске погодности. При томе, није неопходно да остваривање пореске погодности буде једини или главни циљ аранжмана али је важно да овај циљ претеже над осталим (пословним) циљевима, односно да је евентуални пословни циљ прилично маргиналан у односу на порески циљ. Видјели смо кроз анализу ове одредбе да конструкција „један од главних циљева“ треба да обезбиједи

да постојање неке „помоћне“ пословне сврхе не заштити абузивно понашање од примјене *GAAR*-а уколико је најважнија сврха трансакције избјегавање пореза, а не да допусти пореским властима да примјене *GAAR* на аранжмане који су предузети првенствено из ваљаних економских разлога, али је и порески мотив био присутан. Осим тога, овај услов треба да обезбиједи да се *GAAR* примјењује само на аранжмане оних пореских обвезника који су имали намјеру да изиграју пореске прописе. Међутим, како је веома тешко доказати намјеру и мотиве пореских обвезника, постојање субјективног елемента (мотива односно сврхе) се процјењује на основу објективних чињеница и околности процјењивих од стране трећих лица, које би бациле свјетло на (претпостављену) намјеру пореског обвезника. Ако из објективних чињеница и околности произилази да је предузимање одређеног аранжмана немогуће објаснити ако се игноришу његови порески ефекти, онда можемо претпоставити да је посриједи порески мотив аранжмана. На крају, посљедњи услов за примјену *GAAR*-а је да је пореска погодност остварена аранжманом супротна сврси и циљу примјењивог пореског права. Овај услов обезбјеђује да се *GAAR* примијени на оне случајеве у којима порески обвезник кроз аранжман или серију аранжмана избјегава пореску обавезу, иако је сврха пореског прописа била управо да опорезује пореског обвезника у таквој фактичкој ситуацији, односно у којима порески обвезник кроз аранжман или серију аранжмана остварује одређену пореску погодност, док сврха пореског прописа није била пружање пореске погодности у таквој фактичкој ситуацији.

Кроз рад смо указали да су кључни проблеми у примјени *GAAR*-а правна несигурност и селективна примјена. Стога, приликом формулисања општег антиабузивног правила треба водити рачуна да правило буде довољно свеобухватно и флексибилно како би остварило своју сврху, а да истовремено задовољи захтјев правне сигурности. Поред тога, неопходно је предвидјети одређене индикаторе (примјере) законите нелегитимне пореске евазије; дефинисати кључне појмове; обезбиједити да терет доказивања буде на Пореској управи; донијети посебна процесна правила за примјену *GAAR*-а; јасно одредити које су посљедице примјене *GAAR*-а, те размислити о евентуалним додатним заштитним механизмима који постоје у упоредном праву.

Мјере за спречавање избјегавања плаћања пореза би остале мртво слово на папиру уколико се пореској администрацији не омогући приступ неопходним пореским информацијама. Стога се на нивоу ЕУ и међународних организација попут ОЕЦД-а се интензивно ради на унапређењу административне сарадње у подручју опорезивања, а нарочито на проширењу обухвата обавезне аутоматске размјене пореских

информација. У раду смо указали на „еволуцију“ (а можемо слободно рећи и револуцију) у овој области на нивоу ЕУ, кроз 6 измјена и допуна Директиве о административној сарадњи у подручју опорезивања.

Активности на нивоу ОЕЦД-а и Г20, које су снажно подржане од стране ЕУ иду у правцу реформе система опорезивања пореза на добит корпорација на међународном нивоу, како би се он прилагодио модерним изазовима који настају као посљедица глобализације и дигитализације економије. Иако државе још увијек настоје да сачувају свој порески суверенитет, прихватањем глобалних пореских стандарда усвојених од стране наднационалних и међународних тијела, оне се *de facto* одричу одређених фискалних овлашћења на својим територијама. Чињеница да је највећи број држава подржао усвајање заједничке минималне ефективне стопе пореза на добит корпорација говори томе у прилог. Такође, Нови оквир опорезивања пословања најављен на нивоу ЕУ представља до сада најамбициознији подухват ЕУ на пољу хармонизације директних пореза. Проблем опорезивања дигиталне економије који је препознат кроз *BEPS* пројекат нарочито је дошао до изражаја услед пандемије COVID-19, јер је драматично повећан обим пословања преко интернета. Стога се намеће закључак да живимо у тренутку када је највећи број држава спреман да се лиши дијела свог *de iure* пореског суверенитета како би сачувале свој *de facto* порески суверенитет, који бива знатно угрожен могућностима за остваривање пореске евазије великих размјера у условима глобализације и дигитализације економије.

Литература и извори

Aaltonen, E. (2017). GAAR of the Anti-tax avoidance Directive - interpretation and effects on the Finnish GAAR of VML sec. 28. Master's thesis. University of Helsinki.

Анђелковић, М. (2014). Законита неприхватљива пореска евазија – проблеми дефинисања и спречавања, *Зборник радова Правног факултета у Нишу*. 67. 79–98.

Atkinson, C. (2012). General anti-avoidance rules: Exploring the balance between the taxpayer's need for certainty and the government's need to prevent tax avoidance. *Journal of Australian Taxation*. 14(1). 1–56.

Chen, S.C. (2018). Predicting the “unpredictable” general anti-avoidance rule (GAAR) in the EU Tax Law. *InterEULawEast*. 5(1). 91–120.

- Prebble, R. (2005). Does Croatia Need a General Anti-Avoidance Rule? Recommended Changes to Croatia's Current Legislative Framework. *Financial Theory and Practice*. 29(3). 211–227.
- Čičin Šain, N. (2016). Opće pravilo za sprječavanje izbjegavanja poreza uvedeno u sustav poreza na dobitak. *Pravo i porezi*. (10). 12–17.
- De Boer, R., Marres, O. (2015). BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements. *Intertax*. 43(1). 14–41.
- De Wilde, M. F. (2017). The ATAD's GAAR: A Pandora's Box? Доступно на: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3040709
- Fayos, C. (2019) The Scope of the Directive and the Principle of Subsidiarity, in: *Combating Tax Avoidance in the EU Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, Eds. J.M. Almudí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P.H. Hernández González-Barreda: Wolters Kluwer, 101–111.
- Fernandes, D., Sadiq, K. (2016). A Principled Framework for Assessing General Anti-Avoidance Regimes. *British Tax Review*. 2. 172–207.
- Freedman, J. (2014). Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance, *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 20(3). 167–173.
- Freedman, J. (2004). Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle. *British Tax Review*. 4. 332–357.
- Gadžo, S., Meštrović, M. (2016). Razmjena informacija u poreznim stvarima: Analiza hrvatskoga normativnog okvira u svjetlu zahtjeva FATCA-e. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta Rijeka*. 37(3), 1253–1288.
- Gadžo, S., Klemenčić, I. (2014). Time to stop avoiding the tax avoidance issue in Croatia? A proposal based on recent developments in the European Union. *Financial Theory and Practice*. 38 (2). 272–302.
- Gadžo, S., Klemenčić, I. (2014). Analiza normativnog okvira za sprječavanje zakonitog izbjegavanja poreza u Hrvatskoj: Prijedlog izmjena u skladu sa pravom Europske unije. Odabrani prijevodi, Institut za javne finansije. 25.
- Jones, A. J. (1999). The David R Tillinghast Lectue: Are Tax Treaties Necessary? *Tax Law Review*. 53(1). 1–38.
- Костић, С. (2016). Начело фактицитета у српском пореском праву. *Harmoinus*. 5. 112–128.
- Kesslee, J. (2004). Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the Taxes Act 1988. *British Tax Review*. 375. (нав. Према Xuereb, A. (2015). Tax avoidance or tax evasion? *Symposia Malitensia*. 10. 217–229).

Koroncziova, A. Kačaljak, M. (2017). GAAR as Tax Treaty Override – Slovak Perspektive. *Danube: Law and Economics Review*. 8(3). 139–155.

Krever, R. (2016). General Report: GAARs. In: *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post – BEPS TAX World*. Lang M. et al. (ed), Amsterdam: IBFD. WU Institute for Austrian and International Tax Law: European and International Tax Law and Policy Series, Volume 3.

Loutinsky, G. (2010). Gladwellian Taxation: Deterring Tax Abuse Throuh General Anti-Avoidance Rules. *Temple Political & Civil Rights Law Review*. 19 (2). 101–135.

Lang, M. (2016). *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*. Amsterdam: IBFD.

Li, J. (2021). The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint. *Bulletin for International Taxation*. 75(2). 84–93.

Marres, O. (2018). The Parent Subsidiary Directive, 219–278. in *European Tax Law - 7th Edition*, Wattel, J. P. Marres, O. Vermeulen, H. (eds.) Deventer: Wolters Kluwer.

Nayak, R. (2012). Navigating India’s Proposed GAAR. *International Tax Review*. 23(7).

Navarro, A., Parada, L., Schwarz, P. (2016). The proposal for an EU Anti-avoidance Directive: Some preliminary thoughts”. *EC Tax Review*. 25(3). 117–131.

Поповић, Д. (2017). *Пореско право, 15. измењено и допуњено издање*. Београд: Правни факултет Универзитет у Београду.

Поповић, Д., Илић Попов, Г. (2019). (Не)уставност одредбе о тесту главног циља трансакције или аранжмана из пореских уговора. *Анали Правног факултета у Београду*. 67(2). 7–30.

Poza, R. (2019). The BEPS Project in the European Union: Working Up the ATAP Package. in: *Combating Tax Avoidance in the EU Harmonization and Cooperation in Direct Taxation*, Eds. J. M. Almodí Cid, J.A. Ferreras Gutiérrez, P. H. Hernández González-Barreda: Wolters Kluwer, 81–97.

Prebble, R. Prebble, QC J. (2010). Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? *Saint Louis University Law Journal*. 55 (1). 21–46.

Prebble, J., Prebble, R. (2008). Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law. *Bulletin for International Taxation*. 62 (4). 151–170.

Smit, D. (2018). The Anti-Tax-Avoidance Directive (ATAD). in *European Tax Law, Volume 1 – General Topics and Direct Taxation, 7th Edition*. Wattel, J. P. Marrés, O. Vermeulen, H. Deventer: Wolters Kluwer. 485–538.

Teijeiro, O. G. (2017/18). *Anti-avoidance Measures of General Nature and Scope – GAAR and Other Rules (Argentine Report)*. Seul IFA Congres.

Waerzeggers, C. Hiller, C. (2016). Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR): Ensuring that a GAAR Achieves its Purpose. *Tax Law IMF Technical Note. 1*.

Wright, N. dePencier. (2015). GAAR: Reconciling Legal Certainty with Laudable Public Policy Objective. <https://www.wrightbusinesslaw.ca/wp-content/uploads/2015/12/Nick-Wright-GAAR-Reconciling-Legal-Certainty-LLM-Tax-Policy-151215.pdf>.

Way, QC P. (2013). The Rule of Law, Tax Avoidance and the GAAR. *GITC Review*. 12(1).

Irena Radić,

Teaching Assistant,

Faculty of Law, University in Banja Luka

COUNTERING UNACCEPTABLE TAX AVOIDANCE THROUGH GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE IN EU TAX LAW

Summary

One of the greatest challenges modern states are faced with is finding a way to tackle unacceptable tax avoidance, especially aggressive tax planning schemes and the use of the so-called tax heavens. In this process, many states adopt a general anti-avoidance rule that allows for tax administration to deny tax benefits realized through the use of abusive tax arrangements, which are in accordance with the letters of the law but circumvent its purpose.

At the EU level, Article 6 of the Directive 2016/1164 (Anti-Tax-Avoidance Directive, ATAD), laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, contains the general anti-avoidance rule (GAAR). This paper aims to analyze the ATAD's GAAR and related case law of the European Court of Justice in tax avoidance cases in the context of abuse of EU law. In the first section, the author defines tax avoidance and tax evasion in order to clearly distinguish the two terms, and explains the need for the GAAR. The second part presents the elements of the GAAR and the consequences of its application. The third section addresses the issue of legal certainty in applying the GAAR. As one of the prerequisites for tackling the unacceptable tax avoidance and aggressive tax planning is enhanced cooperation of tax administrations and greater transparency of tax information, the author analyzes the 2011 Directive on administrative cooperation in tax matters (DAC) and its numerous amendments. Finally, we present perspectives on the harmonization of direct taxes and depict a potential global solution to reform the outdated international corporate tax system, with action on the reallocation of taxing rights and minimum effective taxation.

Keywords: *tax avoidance, tax evasion, general anti-avoidance rule (GAAR), automatic exchange of tax information, harmonization of direct taxes, BEFIT, GloBE.*